

תקן חשבונאות בינלאומי 33

רווח למניה

International Accounting Standard 33

Earnings per Share

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

תקן חשבונאות בינלאומי 33 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

	תקן חשבונאות בינלאומי 33
	דוח למניה
1	מטרת התקן
2	תחולה
5	הגדרות
9	מדידה
9	רווח בסיסי למניה
12	רווחים
19	מניות
30	רווח מדולל למניה
33	רווחים
36	מניות
41	מניות רגילות פוטנציאליות מדללות
64	תיאומים למפרע
66	הצגה
70	גילוי
74	מועד תחילה
75	ביטול פרסומים אחרים
	נספחים:
	א הנחיות יישום
	ב תיקונים לפרסומים אחרים* [†]
	אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן חשבונאות
	בינלאומי 33 שפורסם בדצמבר 2003*
	דוגמאות להמחשה*
	בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

[†] התיקונים לתקנים שנכללו בנספח זה בעת פרסום התקן שולבו בתקנים הרלוונטיים.

תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה

תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה (IAS 33) מפורט בסעיפים 1–76 ובנספחים א ו-ב. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה, אך נשמרה תבנית התקן, כפי שהייתה בעת שאומץ על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים. יש לקרוא את תקן חשבונאות בינלאומי 33 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן זה היא לקבוע עקרונות לחישוב ולהצגה של רווח למניה כדי לשפר את יכולת ההשוואה של ביצועים בין ישויות שונות באותה תקופת דיווח ובין תקופות דיווח שונות לגבי אותה ישות. אף על פי שיש מגבלות לנתוני רווח למניה כתוצאה מהמדיניות החשבונאית השונה שעשו להיעשות בה שימוש לקביעת "רווחים", אחידות בקביעת המכנה משפרת את הדיווח הכספי. תקן זה מתמקד במכנה של חישוב הרווח למניה.

תחולה

2. תקן זה יחול על:

(א) הדוחות הכספיים הנפרדים או האינדיווידואליים של ישות אשר:

(i) מניותיה הרגילות או מניותיה הרגילות הפוטנציאליות נסחרות בשוק ציבורי (בורסת ניירות ערך מקומית או זרה או שוק מעבר לדלפק, כולל שווקים מקומיים ואזוריים), או

(ii) מגישה את דוחותיה הכספיים או בתהליך של הגשתם לרשות ניירות ערך או לגוף פיקוח אחר במטרה להנפיק מניות רגילות בשוק ציבורי; וכן

(ב) הדוחות הכספיים המאוחדים של קבוצה, שבה חברה אם אשר:

(i) מניותיה הרגילות או מניותיה הרגילות הפוטנציאליות נסחרות בשוק ציבורי (בורסת ניירות ערך מקומית או

זרה או שוק מעבר לדלפק, כולל שווקים מקומיים ואזוריים), או

(ii) מגישה את דוחותיה הכספיים או בתהליך של הגשתם לרשות ניירות ערך או לגוף פיקוח אחר במטרה להנפיק מניות רגילות בשוק ציבורי.

3. ישות אשר נותנת גילוי לרווח למניה תחשב את הרווח למניה ותיתן לו גילוי בהתאם לתקן זה.

4. כאשר ישות מציגה גם דוחות כספיים מאוחדים וגם דוחות כספיים נפרדים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים ולתקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים נפרדים, בהתאמה, יש להציג את הגילויים הנדרשים על ידי תקן זה רק על בסיס הנתונים המאוחדים. ישות אשר בוחרת לתת גילוי לרווח למניה המבוסס על דוחותיה הכספיים הנפרדים, תציג נתוני רווח למניה כאלה רק בדוח על הרווח הכולל שלה. ישות לא תציג נתוני רווח למניה כאלה בדוחות הכספיים המאוחדים.

א4. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 הצגת דוחות כספיים (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח למניה רק בדוח נפרד זה.

הגדרות

5. המונחים הבאים משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת להלן:

אנטי-דילול (*antidilution*) הוא גידול ברווח למניה או ירידה בהפסד למניה הנובעים מההנחה שמכשירים הניתנים להמרה הומרו, שאופציות או כתבי אופציה מומשו או שמניות רגילות הונפקו בהתקיימות תנאים מוגדרים.

הסכם להנפקה מותנית של מניות (*contingent share agreement*) הוא הסכם להנפקה של מניות אשר תלויה בהתקיימות תנאים מוגדרים.

מניות רגילות שהנפקתן מותנית (*contingently issuable ordinary shares*) הן מניות רגילות הניתנות להנפקה עבור מזומן או תמורה אחרת בכמות מועטה או ללא תמורה כלל, בהתקיימות תנאים מוגדרים בהסכם להנפקה מותנית של מניות.

דילול (*dilution*) הוא ירידה ברווח למניה או גידול בהפסד למניה הנובעים מההנחה שמכשירים הניתנים להמרה הומרו, שאופציות או כתבי אופציה מומשו או שמניות רגילות הונפקו בהתקיימות תנאים מוגדרים.

אופציות, כתבי אופציה ומכשירים המקבילים להם (options, warrants and their equivalents) הם מכשירים פיננסיים אשר מקנים למחזיק את הזכות לרכוש מניות רגילות.

מניה רגילה (ordinary share) היא מכשיר הוני שהוא נחות מכל הסוגים האחרים של המכשירים ההוניים.

מניה רגילה פוטנציאלית (potential ordinary share) היא מכשיר פיננסי או חוזה אחר אשר עשויים לזכות את המחזיק בהם במניות רגילות.

אופציות מכר (put options) על מניות רגילות הן חוזים אשר מקנים למחזיק את הזכות למכור מניות רגילות במחיר מוגדר לתקופה מוגדרת.

6. מניות רגילות משתתפות ברווח לתקופה רק לאחר שסוגים אחרים של מניות, כגון מניות בכורה, השתתפו ברווח. לישות עשוי להיות יותר מסוג אחד של מניות רגילות. למניות רגילות מאותו סוג יש את אותן זכויות לקבלת דיבידנדים.

7. דוגמאות למניות רגילות פוטנציאליות הן:

(א) התחייבויות פיננסיות או מכשירים הוניים, כולל מניות בכורה, אשר ניתנים להמרה למניות רגילות;

(ב) אופציות וכתבי אופציה;

(ג) מניות אשר יונפקו בהתקיימות תנאים הנובעים מהסדרים חוזיים, כגון רכישה של עסק או של נכסים אחרים.

8. מונחים המוגדרים בתקן חשבונאות בינלאומי 32 **מכשירים פיננסיים**: הצגה משמשים בתקן זה במשמעות המפורטת בסעיף 11 לתקן חשבונאות בינלאומי 32, אלא אם כן מצוין אחרת. תקן חשבונאות בינלאומי 32 מגדיר מכשיר פיננסי, נכס פיננסי, התחייבות פיננסית ומכשיר הוני, ומספק הנחיות ליישום הגדרות אלה. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 **מדידת שווי הוגן** מגדיר שווי הוגן ומפרט דרישות ליישום הגדרה זו.

מדידה

רווח בסיסי למניה

9. ישות תחשב את סכומי הרווח הבסיסי למניה לגבי הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם וכן לגבי הרווח או הפסד מפעילויות נמשכות המיוחס לבעלי מניות אלה, אם מוצג.

10. הרווח הבסיסי למניה יחושב על ידי חלוקת הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם (המונה) בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור (outstanding) (המכנה) במהלך התקופה.

11. המטרה של מידע לגבי רווח בסיסי למניה היא לספק מידה של הזכויות של כל מניה רגילה של החברה האם בביצועי הישות לאורך תקופת הדיווח.

רווחים

12. לצורך חישוב הרווח הבסיסי למניה, הסכומים המיוחסים לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, בהתייחס:

(א) לרווח או הפסד מפעילויות נמשכות המיוחס לחברה האם; וכן

(ב) לרווח או הפסד המיוחס לחברה האם

יהיו הסכומים ב-(א) וב-(ב) מותאמים בגין הסכומים לאחר מס של דיבידנדים בכורה, של הפרשים הנובעים מסילוק מניות בכורה ושל השפעות דומות אחרות של מניות בכורה המסווגות כהון.

13. כל פריטי הכנסה והוצאה המיוחסים לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, אשר מוכרים בתקופה, כולל הוצאות מסים ודיבידנדים על מניות בכורה המסווגות כהתחייבויות, נכללים בקביעת הרווח או הפסד לתקופה המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם (ראה תקן חשבונאות בינלאומי 1).

14. הסכום לאחר מס של דיבידנדים בכורה, שיש לנכות מהרווח או הפסד, הוא:

(א) הסכום לאחר מס של דיבידנדים בכורה כלשהם על מניות בכורה לא צוברות, אשר הוכרזו בהתייחס לתקופה; וכן

(ב) הסכום לאחר מס של הדיבידנדים בכורה למניות בכורה צוברות הנדרשים לתקופה, בין אם הוכרזו הדיבידנדים ובין אם לאו. סכום הדיבידנדים בכורה לתקופה אינו כולל את הסכום של דיבידנדים בכורה כלשהם למניות בכורה צוברות, ששולמו או שהוכרזו במהלך התקופה השוטפת בהתייחס לתקופות קודמות.

15. מניות בכורה אשר זכאיות לדיבידנד ראשוני נמוך כדי לפצות ישות על מכירתן בניכיון או אשר זכאיות לדיבידנד הגבוה מהמקובל בשוק בתקופות מאוחרות יותר כדי לפצות משקיעים על רכישתן בפרמיה, מכונות לעיתים מניות בכורה בשיעור עולה (increasing rate preference shares). ניכיון או פרמיה מקוריים כלשהם על מניות

בכורה בשיעור עולה מופחתים לעודפים תוך שימוש בשיטת הריבית האפקטיבית ומטופלים כדיבידנד בכורה לצורכי חישוב הרווח למניה.

16. ישות עשויה לרכוש חזרה מניות בכורה באמצעות הצעת רכש לבעלי מניות הבכורה. עודף השווי ההוגן של התמורה ששולמה לבעלי מניות הבכורה על הערך בספרים של מניות הבכורה מייצג תשואה לבעלי מניות הבכורה ונזקף לעודפים של הישות. סכום זה מנוכה בחישוב הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם.

17. ישות עשויה לעודד המרה מוקדמת של מניות בכורה הניתנות להמרה באמצעות שינויים מיטיבים לתנאי ההמרה המקוריים או באמצעות תשלום תמורה נוספת. עודף השווי ההוגן של המניות הרגילות שהונפקו או של תמורה אחרת ששולמה על השווי ההוגן של המניות הרגילות שהיו מונפקות לפי תנאי ההמרה המקוריים הוא תשואה לבעלי מניות הבכורה, והוא מנוכה בחישוב הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם.

18. עודף כלשהו של הערך בספרים של מניות בכורה על השווי ההוגן של התמורה ששולמה כדי לסלק יתווסף בחישוב הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם.

מניות

19. **לצורך חישוב הרווח הבסיסי למניה, מספר המניות הרגילות יהיה הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה.**

20. שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה משקף את האפשרות שסכום ההון של בעלי המניות השתנה במהלך התקופה כתוצאה ממספר גדול יותר או קטן יותר של מניות הקיימות במחזור בכל רגע נתון. הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה הוא מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור בתחילת התקופה, מותאם במספר המניות שנרכשו חזרה או שהונפקו במהלך התקופה מוכפל במקדם לשקלול הזמן. המקדם לשקלול הזמן הוא יחס מספר הימים שהמניות קיימות במחזור למספר הכולל של הימים בתקופה; קירוב סביר של הממוצע המשוקלל הוא מספק במצבים רבים.

21. מניות בדרך כלל נכללות בממוצע המשוקלל של מספר המניות מהמועד שבו יש זכאות לקבלת התמורה (consideration is receivable) (שהוא בדרך כלל מועד הנפקתן), לדוגמה:

(א) מניות רגילות, שהונפקו בעבור מזומן, נכללות כאשר יש זכאות לקבלת המזומן;

- (ב) מניות רגילות, שהונפקו בעת השקעה חוזרת מרצון של דיבידנדים על מניות רגילות או על מניות בכורה, נכללות כאשר הדיבידנדים מושקעים חזרה ;
- (ג) מניות רגילות, שהונפקו כתוצאה מהמרת מכשיר חוב למניות רגילות, נכללות ממועד הפסקת צבירת הריבית ;
- (ד) מניות רגילות, שהונפקו במקום ריבית או קרן על מכשירים פיננסיים אחרים, נכללות ממועד הפסקת צבירת הריבית ;
- (ה) מניות רגילות, שהונפקו בעבור סילוק התחייבות של הישות, נכללות ממועד הסילוק ;
- (ו) מניות רגילות, שהונפקו כתמורה עבור רכישת נכס שאינו מזומן, נכללות ממועד ההכרה ברכישה ; וכן
- (ז) מניות רגילות, שהונפקו עבור הספקת שירותים לישות, נכללות עם הספקת השירותים.

עיתוי הכללת המניות הרגילות נקבע על ידי תנאי הנפקתן. המהות של חוזה כלשהו המתייחס להנפקה תיבחן בתשומת הלב הראויה.

22. מניות רגילות, שהונפקו כחלק מהתמורה שהועברה בצירוף עסקים, נכללות בממוצע המשוקלל של מספר המניות ממועד הרכישה. זאת מאחר שהרוכש כולל בדוח על הרווח הכולל שלו את הרווחים ואת ההפסדים של הנרכש מאותו מועד.

23. מניות רגילות, שיונפקו בהמרה של מכשיר שיש חובה להמירו, נכללות בחישוב הרווח הבסיסי למניה ממועד ההתקשרות בחוזה.

24. מניות שהנפקתן מותנית מטופלות כקיימות במחזור ונכללות בחישוב הרווח הבסיסי למניה רק מהמועד שבו התקיימו כל התנאים הדרושים (כלומר, האירועים התרחשו). מניות אשר ניתנות להנפקה אך ורק בחלוף פרק זמן מסוים אינן מניות שהנפקתן מותנית, מאחר שחלוף הזמן הוא ודאי. מניות רגילות הקיימות במחזור, אשר החזרתן מותנית (כלומר, כפופות לדרישת החזר), אינן מטופלות כקיימות במחזור, והן אינן נכללות בחישוב הרווח הבסיסי למניה עד למועד שבו המניות אינן כפופות עוד לדרישת החזר.

25. [בוטל]

26. הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור במהלך התקופה ולכל התקופות המוצגות יותאם בגין אירועים, פרט להמרת מניות רגילות פוטנציאליות, אשר שינו את מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור ללא שינוי מקביל במשאבים.

27. ישות עשויה להנפיק מניות רגילות או להקטין את מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור, ללא שינוי מקביל במשאבים. דוגמאות לכך כוללות:

(א) הנפקת מניות הטבה (לעיתים מכונה דיבידנד במניות);

(ב) מרכיב הטבה בכל הנפקה אחרת, לדוגמה מרכיב הטבה בהנפקת זכויות לבעלי מניות קיימים;

(ג) פיצול מניות; וכן

(ד) פיצול מניות במהופך (איחוד של מניות).

28. בהנפקת מניות הטבה או בפיצול מניות, מניות רגילות מונפקות לבעלי מניות קיימים ללא תמורה נוספת. לפיכך, מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור גדל ללא גידול במשאבים. מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור לפני האירוע מותאם בגין השינוי היחסי במספר המניות הרגילות הקיימות במחזור כאילו האירוע התרחש בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת. לדוגמה, בהנפקת מניות הטבה ביחס של שתיים לאחת, מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור לפני ההנפקה מוכפל בשלוש כדי לקבל את המספר הכולל החדש של המניות הרגילות או מוכפל בשתיים כדי לקבל את מספר המניות הרגילות הנוספות.

29. איחוד מניות רגילות בדרך כלל מקטין את מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור ללא ירידה מקבילה במשאבים. אולם, כאשר ההשפעה הכוללת היא רכישה חזרה של מניות בשווי הוגן, הירידה במספר המניות הרגילות הקיימות במחזור היא תוצאתה של ירידה מקבילה במשאבים. דוגמה לכך היא איחוד מניות בשילוב עם דיבידנד מיוחד. הממוצע המשוקלל של המניות הרגילות הקיימות במחזור לתקופה שבה התרחשה העסקה המשולבת מותאם בגין הירידה במספר המניות הרגילות מהמועד שבו הדיבידנד המיוחד מוכר.

רווח מדולל למניה

30. ישות תחשב את סכומי הרווח המדולל למניה לגבי הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם וכן לגבי הרווח או הפסד מפעילויות נמשכות המיוחס לבעלי מניות אלה, אם מוצג.

31. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, ישות תתאם את הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם ואת הממוצע המשוקלל של מספר המניות הקיימות במחזור בגין ההשפעות של כל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדוללות.

32. המטרה של הרווח המדולל למניה היא עקבית עם זו של הרווח הבסיסי למניה – לספק מידה של הזכויות של כל מניה רגילה בביצועי הישות –

בהתחשב בהשפעת כל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות הקיימות במחזור במהלך התקופה. כתוצאה מכך:

(א) הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם מוגדל בסכום לאחר מס של דיבידנדים ושל ריבית שהוכרו בתקופה בהתייחס למניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות, והוא מותאם בגין שינויים אחרים כלשהם בהכנסה או בהוצאה שהיו נובעים מהמרת המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות; וכן

(ב) הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור מוגדל בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות הנוספות שהיו קיימות במחזור בהנחה שכל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות הומרו.

רווחים

33. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, ישות תתאם את הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, כפי שחושב בהתאם לסעיף 12, בגין ההשפעה לאחר מס של:

(א) דיבידנדים כלשהם או פריטים אחרים כלשהם, המתייחסים למניות רגילות פוטנציאליות מדללות, שנוכו בחישוב הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, כפי שחושב בהתאם לסעיף 12;

(ב) ריבית כלשהי שהוכרה בתקופה, המתייחסת למניות רגילות פוטנציאליות מדללות; וכן

(ג) שינויים אחרים כלשהם בהכנסה או בהוצאה, שהיו נובעים מהמרת המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות.

34. לאחר שהמניות הרגילות הפוטנציאליות מומרות למניות רגילות, הפריטים המזוהים בסעיף 33(א)-(ג) אינם נוצרים עוד. במקום זאת, המניות הרגילות החדשות זכאיות להשתתף ברווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם. לפיכך, הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, המחושב בהתאם לסעיף 12, מותאם בגין הפריטים המזוהים בסעיף 33(א)-(ג) ובגין מסים מתייחסים כלשהם. ההוצאות המתייחסות למניות רגילות פוטנציאליות כוללות עלויות עסקה וניכיון המטופלים בהתאם לשיטת הריבית האפקטיבית (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 9).

35. המרת מניות רגילות פוטנציאליות עשויה להוביל לשינויים נלווים בהכנסות או בהוצאות. לדוגמה, הירידה בהוצאות ריבית, המתייחסת למניות רגילות פוטנציאליות, והגידול ברווח או הירידה בהפסד הנובעים מכך, עשויות להוביל לגידול בהוצאה המתייחסת לתוכנית

לשיתוף עובדים ברווחים שאינה נתונה שיקול דעת. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם מותאם בגין שינויים נלווים כאלה בהכנסה או בהוצאה.

מניות

36. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, מספר המניות הרגילות יהיה הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות, המחושב בהתאם לסעיפים 19 ו-26, בתוספת הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שהיו מונפקות בהמרה של כל המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות למניות רגילות. מניות רגילות פוטנציאליות מדללות ייחשבו כאילו הומרו למניות רגילות בתחילת התקופה או ממועד הנפקת המניות הרגילות הפוטנציאליות, אם הוא מאוחר יותר.

37. מניות רגילות פוטנציאליות מדללות ייקבעו באופן בלתי תלוי לכל תקופה מוצגת. מספר המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות, הנכלל בתקופה המצטברת-מתחילת-השנה, אינו ממוצע משוקלל של המניות הרגילות הפוטנציאליות המדללות, הנכללות בכל אחד מהחישובים לתקופות הביניים.

38. מניות רגילות פוטנציאליות משוקללות לתקופה שבה הן קיימות במחזור. מניות רגילות פוטנציאליות, אשר מבוטלות או פוקעות במהלך התקופה, נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה רק לחלק מהתקופה שבמהלכה הן קיימות במחזור. מניות רגילות פוטנציאליות, אשר מומרות למניות רגילות במהלך התקופה, נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה מתחילת התקופה ועד מועד ההמרה; ממועד ההמרה, המניות הרגילות הנובעות מכך נכללות הן ברווח הבסיסי למניה והן ברווח המדולל למניה.

39. מספר המניות הרגילות שהיו מונפקות בהמרת מניות רגילות פוטנציאליות מדללות נקבע מהתנאים של המניות הרגילות הפוטנציאליות. כאשר קיים יותר מבסיס המרה אחד, החישוב מניח את יחס ההמרה או את מחיר המימוש הטובים ביותר מנקודת המבט של המחזיק במניות הרגילות הפוטנציאליות.

40. חברה בת, עסקה משותפת או חברה כלולה עשויות להנפיק לצדדים, שאינם החברה האם או המשקיעים בעלי השליטה המשותפת בישות המושקעת או בעלי השפעה המהותית על הישות המושקעת, מניות רגילות פוטנציאליות אשר ניתנות להמרה למניות רגילות של החברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה או למניות רגילות של החברה האם או של המשקיעים בעלי השליטה המשותפת או בעלי השפעה המהותית (הישות המדווחת) על הישות המושקעת. אם למניות רגילות פוטנציאליות אלה של החברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה יש השפעה מדללת על הרווח הבסיסי למניה של הישות המדווחת, הן נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה.

מניות רגילות פוטנציאליות מדללות

41. **מניות רגילות פוטנציאליות יטופלו כמדללות כאשר ורק כאשר המרתן למניות רגילות תקטין את הרווח למניה מפעילויות נמשכות או תגדיל את ההפסד למניה מפעילויות נמשכות.**
42. ישות משתמשת ברווח או הפסד מפעילויות נמשכות המיוחס לחברה האם כמספר הבקרה (control number) כדי לקבוע אם מניות רגילות פוטנציאליות הן מדללות או אנטי-מדללות. הרווח או הפסד מפעילויות נמשכות המיוחס לחברה האם מותאם בהתאם לסעיף 12, ואינו כולל פריטים המתייחסים לפעילויות שהופסקו.
43. מניות רגילות פוטנציאליות הן אנטי-מדללות כאשר המרתן למניות רגילות מגדילה את הרווח למניה מפעילויות נמשכות או מקטינה את ההפסד למניה מפעילויות נמשכות. חישוב הרווח המדולל למניה אינו מניח המרה, מימוש או הנפקה אחרת של מניות רגילות פוטנציאליות שתהיה להן השפעה אנטי-מדללת על הרווח למניה.
44. בקביעה אם מניות רגילות פוטנציאליות הן מדללות או אנטי-מדללות, כל הנפקה או סדרה של מניות רגילות פוטנציאליות מובאת בחשבון בנפרד ולא במקובץ. הסדר שבו מניות רגילות פוטנציאליות מובאות בחשבון עשוי להשפיע על הקביעה אם הן מדללות. לפיכך, כדי למקסם את הדילול של הרווח הבסיסי למניה, כל הנפקה או סדרה של מניות רגילות פוטנציאליות מובאת בחשבון לפי הסדר מהמדללת ביותר ועד למדללת במידה הפחותה ביותר, כלומר מניות רגילות פוטנציאליות מדללות עם "הרווח למניה תוספתית" הנמוך ביותר נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה לפני אלה עם רווח למניה תוספתית גבוה יותר. אופציות וכתבי אופציה בדרך כלל נכללים ראשונים, מאחר שהם אינם משפיעים על המונה של החישוב.

אופציות, כתבי אופציה ומכשירים המקבילים להם

45. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, ישות תניח כי מומשו אופציות וכתבי אופציה מדללים של הישות. התקבולים ממכשירים אלה תחת הנחת המימוש ייחשבו כאילו התקבלו מהנפקת מניות רגילות לפי מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה. ההפרש בין מספר המניות הרגילות המונפקות לבין מספר המניות הרגילות אשר היו מונפקות לפי מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה יטופל כהנפקת מניות רגילות ללא תמורה.
46. אופציות וכתבי אופציה הם מדללים כאשר הם יגרמו להנפקת מניות רגילות בתמורה הנמוכה ממחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה. סכום הדילול הוא מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה פחות מחיר ההנפקה. לפיכך, כדי לחשב את הרווח המדולל למניה, מניות רגילות פוטנציאליות מטופלות כמורכבות משני המרכיבים הבאים:

- (א) חוזה להנפקת מספר מסוים של מניות רגילות במחיר השוק הממוצע שלהן במהלך התקופה. ההנחה היא כי מניות רגילות כאלה תומחרו באופן הוגן וכי הן אינן מדללות ואינן אנטי-מדללות. יש להתעלם מהן בחישוב הרווח המדולל למניה.
- (ב) חוזה להנפקת המניות הרגילות הנותרות ללא תמורה. מניות רגילות כאלה אינן מפיקות תקבולים ואין להן השפעה על הרווח או הפסד המיוחס למניות הרגילות הקיימות במחזור. לפיכך, מניות כאלה מדללות ויש להוסיפן למספר המניות הרגילות הקיימות במחזור בחישוב הרווח המדולל למניה.
47. לאופציות ולכתבי אופציה יש השפעה מדללת רק כאשר מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה עולה על מחיר המימוש של האופציות או של כתבי האופציה (כלומר הן "בתוך הכסף"). רווח למניה שדווח קודם לכן אינו מותאם למפרע כדי לשקף שינויים במחירי המניות הרגילות.
- 47א. לגבי אופציות למניות והסדרי תשלום מבוסס מניות אחרים, שתקן דיווח כספי בינלאומי 2 *תשלום מבוסס מניות* חל עליהם, מחיר ההנפקה, כאמור בסעיף 46, ומחיר המימוש, כאמור בסעיף 47, יכללו את השווי ההוגן (הנמדד בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 2) של סחורות או שירותים כלשהם שיסופקו לישות בעתיד לפי הסדרי האופציות למניות או הסדרי התשלום מבוסס המניות האחרים.
48. אופציות למניות לעובדים עם תנאים קבועים או ניתנים לקביעה ומניות רגילות שטרם הבשילו מטופלות כאופציות בחישוב הרווח המדולל למניה, אף על פי שיתכן שהן מותנות בהבשלה. הן מטופלות כקיימות במחזור ממועד ההענקה. אופציות למניות לעובדים, המבוססות על ביצועים, מטופלות כמניות שהנפקתן מותנית, מאחר שהנפקתן מותנית בקיום תנאים מוגדרים נוסף על חלוף פרק זמן מסוים.
- מכשירים הניתנים להמרה**
49. ההשפעה המדללת של מכשירים הניתנים להמרה תשוקף ברווח המדולל למניה בהתאם לסעיפים 33 ו-36.
50. מניות בכורה הניתנות להמרה הן אנטי-מדללות כאשר סכום הדיבידנד על מניות אלה, שהוכרזו בתקופה השוטפת או שנצבר בגין התקופה השוטפת, לכל מניה רגילה שתתקבל מהמרתן, עולה על הרווח הבסיסי למניה. באופן דומה, חוב הניתן להמרה הוא אנטי-מדלל כאשר הריבית בגינו (בניכוי מס ושינויים אחרים בהכנסה או בהוצאה) לכל מניה רגילה שתתקבל בהמרה עולה על הרווח הבסיסי למניה.
51. הפדיון של מניות בכורה הניתנות להמרה או ההמרה שלהן כתוצאה מעידוד המרה מוקדמת עשויים להשפיע רק על חלק ממניות הבכורה הניתנות להמרה שהיו קיימות במחזור קודם לכן. במקרים כאלה,

תמורה עודפת כלשהי, כאמור בסעיף 17, מיוחסת למניות אלה, שנפדו או שהומרו, לצורך הקביעה אם מניות הבכורה הקיימות במחזור הנותרות הן מדלולות. המניות שנפדו או שהומרו מובאות בחשבון בנפרד מאלה שלא נפדו או שלא הומרו.

מניות שהנפקתן מותנית

52. כמו בחישוב הרווח הבסיסי למניה, מניות רגילות שהנפקתן מותנית מטופלות כקיימות במחזור ונכללות בחישוב הרווח המדולל למניה אם התנאים מתקיימים (כלומר, האירועים התרחשו). מניות שהנפקתן מותנית נכללות מתחילת התקופה (או ממועד ההסכם להנפקה מותנית של מניות, אם הוא מאוחר יותר). אם התנאים אינם מתקיימים, מספר המניות שהנפקתן מותנית הנכלל בחישוב הרווח המדולל למניה מבוסס על מספר המניות שהיו מונפקות אילו סוף התקופה היה סוף תקופת ההתניה. הצגה מחדש אינה מותרת אם התנאים אינם מתקיימים כאשר תקופת ההתניה פוקעת.

53. אם השגה או שמירה על רווח לתקופה בסכום מוגדר הן התנאי להנפקה מותנית ואם סכום זה הושג בסוף תקופת הדיווח, אך יש לשמור עליו לתקופה נוספת מעבר לסוף תקופת הדיווח, אז המניות הרגילות הנוספות מטופלות כקיימות במחזור בחישוב הרווח המדולל למניה, אם ההשפעה מדללת. במקרה זה, חישוב הרווח המדולל למניה מבוסס על מספר המניות הרגילות שהיו מונפקות אילו סכום הרווח בסוף תקופת הדיווח היה סכום הרווח בסוף תקופת ההתניה. מאחר שהרווח עשוי להשתנות בתקופה עתידית, חישוב הרווח הבסיסי למניה אינו כולל מניות רגילות כאלה שהנפקתן מותנית עד סוף תקופת ההתניה, מאחר שלא כל התנאים הדרושים התקיימו.

54. מספר המניות הרגילות שהנפקתן מותנית עשוי להיות תלוי במחיר השוק העתידי של המניות הרגילות. במקרה זה, אם ההשפעה מדללת, חישוב הרווח המדולל למניה מבוסס על מספר המניות הרגילות שהיו מונפקות אילו מחיר השוק בסוף תקופת הדיווח היה מחיר השוק בסוף תקופת ההתניה. אם התנאי מבוסס על ממוצע של מחירי שוק לאורך תקופת זמן הנמשכת מעבר לסוף תקופת הדיווח, נעשה שימוש בממוצע לתקופת הזמן שחלפה. מאחר שמחיר השוק עשוי להשתנות בתקופה עתידית, חישוב הרווח הבסיסי למניה אינו כולל מניות רגילות כאלה שהנפקתן מותנית עד סוף תקופת ההתניה, מאחר שלא כל התנאים הדרושים התקיימו.

55. מספר המניות הרגילות שהנפקתן מותנית עשוי להיות תלוי ברווחים עתידיים ובמחירים עתידיים של המניות הרגילות. במקרים כאלה, מספר המניות הרגילות הנכלל בחישוב הרווח המדולל למניה מבוסס על שני התנאים (כלומר, הרווח עד כה ומחיר השוק השוטף בסוף תקופת הדיווח). מניות רגילות שהנפקתן מותנית אינן נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה, אלא אם כן שני התנאים מתקיימים.

56. במקרים אחרים, מספר המניות הרגילות שהנפקתן מותנית תלוי בתנאי שאינו רווח או מחיר שוק (לדוגמה, פתיחת מספר ספציפי של חנויות קמעונאיות). במקרים כאלה, בהנחה שהמצב הנוכחי של התנאי נותר ללא שינוי עד לסוף תקופת ההתניה, המניות הרגילות שהנפקתן מותנית נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה בהתאם למצב בסוף תקופת הדיווח.

57. מניות רגילות פוטנציאליות שהנפקתן מותנית (פרט לאלה הכפופות להסכם להנפקה מותנית של מניות, כמו מכשירים הניתנים להמרה שהנפקתם מותנית) נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה כדלהלן:

(א) ישות קובעת אם ניתן להניח כי המניות הרגילות הפוטנציאליות יהיו ניתנות להנפקה על בסיס התנאים המוגדרים להנפקתן בהתאם להוראות לגבי מניות רגילות מותנות בסעיפים 52–56; וכן

(ב) אם יש לשקף מניות רגילות פוטנציאליות אלה ברווח המדולל למניה, ישות קובעת את השפעתן על חישוב הרווח המדולל למניה על ידי יישום ההוראות לגבי אופציות וכתבי אופציה בסעיפים 45–48, ההוראות לגבי מכשירים הניתנים להמרה בסעיפים 49–51, ההוראות לגבי חוזים הניתנים לסילוק במניות רגילות או במזומן בסעיפים 58–61 או הוראות אחרות, כפי שמתאים.

אולם, אין להניח מימוש או המרה לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, אלא אם כן הונחו מימוש או המרה של מניות רגילות פוטנציאליות קיימות במחזור דומות אשר הנפקתן אינה מותנית.

חוזים הניתנים לסילוק במניות רגילות או במזומן

58. כאשר ישות הנפיקה חוזה הניתן לסילוק במניות רגילות או במזומן לפי בחירת הישות, הישות תניח כי החוזה יסולק במניות רגילות, וכי המניות הרגילות הפוטנציאליות הנובעות מכך ייכללו ברווח המדולל למניה, אם ההשפעה מדללת.

59. כאשר חוזה כזה מוצג לצרכים חשבונאיים כנכס או כהתחייבות או כאשר כלולים בו רכיב הוני ורכיב התחייבות, הישות תתאם את המונה בגין שינויים כלשהם ברווח או הפסד שהיו נגרמים במהלך התקופה אילו החוזה היה מסווג במלואו כמכשיר הוני. תיאום זה דומה לתיאומים הנדרשים בסעיף 33.

60. לגבי חוזים הניתנים לסילוק במניות רגילות או במזומן לפי בחירת המחזיק, החלופה המדללת יותר מבין סילוק במזומן לבין סילוק במניות תשמש בחישוב הרווח המדולל למניה.

61. דוגמה לחוזה הניתן לסילוק במניות רגילות או במזומן היא מכשיר חוב אשר במועד הפירעון מקנה לישות את הזכות הבלתי מוגבלת לסלק את סכום הקרן במזומן או במניות הרגילות שלה. דוגמה נוספת היא אופציית מכר שנכתבה, אשר מקנה למחזיק בחירה לסילוק במניות רגילות או במזומן.

אופציות שנרכשו

62. חוזים כגון אופציות מכר שנרכשו ואופציות רכש (call) שנרכשו (כלומר, אופציות המוחזקות על ידי הישות על מניותיה הרגילות) אינם נכללים בחישוב הרווח המדולל למניה, מאחר שלהכללתם תהיה השפעה אנטי-מדללת. אופציית המכר תמומש רק אם מחיר המימוש יהיה גבוה ממחיר השוק, ואופציית הרכש תמומש רק אם מחיר המימוש יהיה נמוך ממחיר השוק.

אופציות מכר שנכתבו

63. חוזים אשר דורשים מהישות לרכוש חזרה את מניותיה, כגון אופציות מכר שנכתבו וחוזי אקדמה לרכישה, משתקפים בחישוב הרווח המדולל למניה אם השפעתם מדללת. אם חוזים אלה "בתוך הכסף" במהלך התקופה (כלומר, מחיר המימוש או מחיר הסילוק גבוהים ממחיר השוק הממוצע לתקופה זו), ההשפעה המדללת הפוטנציאלית על הרווח למניה תחושב כדלהלן:

(א) יש להניח כי בתחילת התקופה תונפק כמות מספיקה של מניות רגילות (במחיר השוק הממוצע במהלך התקופה) כדי לגייס תקבולים כדי לקיים את החוזה;

(ב) יש להניח כי התקבולים מההנפקה משמשים לקיום החוזה (כלומר, כדי לרכוש חזרה מניות רגילות); וכן

(ג) המניות הרגילות התוספתיות (ההפרש בין מספר המניות הרגילות שהונח כי הונפקו לבין מספר המניות הרגילות שהתקבלו מקיום החוזה) ייכללו בחישוב הרווח המדולל למניה.

תיאומים למפרע

64. אם מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור או מספר המניות הרגילות הפוטנציאליות הקיימות במחזור גדל כתוצאה מהנפקת מניות הטבה או מפיצול מניות או קטן כתוצאה מפיצול מניות במהופך, חישובי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לכל התקופות המוצגות יותאמו למפרע. אם שינויים אלה התרחשו לאחר תקופת הדיווח, אך לפני שהדוחות הכספיים מאושרים לפרסום, החישובים למניה לדוחות כספיים אלה ולכל דוח כספי לתקופה קודמת שמוצג יתבססו על מספר המניות החדש. יינתן גילוי לעובדה שהחישובים

למניה משקפים שינויים כאלה במספר המניות. נוסף על כך, הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לכל התקופות המוצגות יותאמו בגין השפעות של טעויות ובגין תיאומים כתוצאה משינויים במדיניות חשבונאית המטופלים למפרע.

65. ישות אינה מציגה מחדש את הרווח המדולל למניה של תקופה קודמת מוצגת כלשהי בגין שינויים בהנחות ששימשו בחישובי הרווח למניה או בגין המרת מניות רגילות פוטנציאליות למניות רגילות.

הצגה

66. **ישות תציג בדוח על הרווח הכולל את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה לגבי הרווח או הפסד מפעילויות נמשכות לתקופה המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם ולגבי הרווח או הפסד לתקופה המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם, לגבי כל סוג של מניות רגילות שיש לו זכות שונה לחלק ברווח לתקופה. ישות תציג את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה באותה מידה של הבלטה לכל התקופות המוצגות.**

67. רווח למניה מוצג לכל תקופה שלגביה דוח על הרווח הכולל מוצג. אם הרווח המדולל למניה מדווח לפחות לתקופה אחת, הוא ידווח לכל התקופות המוצגות, גם אם הוא שווה לרווח הבסיסי למניה. אם הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה שווים, ניתן להציגם בשורה אחת בדוח על הרווח הכולל.

א67. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה, כנדרש בסעיפים 66 ו-67, בדוח נפרד זה.

68. **ישות אשר מדווחת על פעילות שהופסקה תיתן גילוי לסכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה בדוח על הרווח הכולל או בביאורים.**

א68. אם ישות מציגה פריטים של רווח או הפסד בדוח נפרד כמתואר בסעיף 10א לתקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שתוקן בשנת 2011), היא מציגה את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה לגבי הפעילות שהופסקה, כנדרש בסעיף 68, בדוח נפרד זה או בביאורים.

69. **ישות תציג את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה, גם אם הסכומים שליליים (כלומר, הפסד למניה).**

גילוי

70. ישות תיתן גילוי לפרטים הבאים:

- (א) הסכומים ששימשו כמונה בחישוב הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה והתאמה של סכומים אלה לרווח או הפסד לתקופה המיוחס לחברה האם. ההתאמה תכלול את ההשפעה האינדיווידואלית של כל סוג של מכשירים אשר משפיעים על הרווח למניה.
- (ב) הממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות ששימש כמכנה בחישוב הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה והתאמה בין שני מספרים אלה. ההתאמה תכלול את ההשפעה האינדיווידואלית של כל סוג של מכשירים אשר משפיעים על הרווח למניה.
- (ג) מכשירים (כולל מניות שהנפקתן מותנית) אשר יכולים פוטנציאלית לדלל בעתיד את הרווח הבסיסי למניה, אך לא נכללו בחישוב הרווח המדולל למניה מאחר שהיו אנטי-מדללים לתקופה המוצגת (לתקופות המוצגות).
- (ד) תיאור של עסקאות במניות רגילות או במניות רגילות פוטנציאליות, פרט לאלה המטופלות בהתאם לסעיף 64, שהתרחשו לאחר תקופת הדיווח ושהיו משנות משמעותית את מספר המניות הרגילות או את מספר המניות הרגילות הפוטנציאליות, הקיימות במחזור בסוף התקופה, אילו עסקאות אלה התרחשו לפני סוף תקופת הדיווח.

71. דוגמאות לעסקאות בסעיף 70(ד) כוללות:

- (א) הנפקת מניות תמורת מזומן;
- (ב) הנפקת מניות כאשר התקבולים משמשים לפירעון חוב או לפדיון מניות בכורה הקיימות במחזור בסוף תקופת הדיווח;
- (ג) פדיון של מניות רגילות הקיימות במחזור;
- (ד) המרה או מימוש של מניות רגילות פוטנציאליות הקיימות במחזור בסוף תקופת הדיווח למניות רגילות;
- (ה) הנפקת אופציות, כתבי אופציה או מכשירים הניתנים להמרה; וכן
- (ו) התמלאות תנאים אשר יגרמו להנפקת מניות שהנפקתן מותנית.

סכומי הרווח למניה אינם מותאמים בגין עסקאות כאלה המתרחשות לאחר תקופת הדיווח, מאחר שעסקאות כאלה אינן משפיעות על סכום ההון ששימש להפקת הרווח או הפסד לתקופה.

72. מכשירים פיננסיים וחוזים אחרים, המקנים זכות למניות רגילות פוטנציאליות, עשויים לכלול תנאים אשר משפיעים על מדידת הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה. תנאים אלה עשויים לקבוע אם מניות רגילות פוטנציאליות כלשהן הן מדללות, ואם כן, את ההשפעה על הממוצע המשוקלל של מספר המניות הקיימות במחזור ואת התיאומים כתוצאה מכך לרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות. מתן גילוי לתנאים של מכשירים פיננסיים וחוזים אחרים כאלה הוא מומלץ, אם אינו נדרש בדרך אחרת (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מכשירים פיננסיים: גילויים).

73. אם ישות נותנת גילוי, נוסף על הרווח הבסיסי למניה ועל הרווח המדולל למניה, לסכומים למניה תוך שימוש ברכיב מדווח של הדוח על הרווח הכולל, שאינו נדרש על ידי תקן זה, סכומים כאלה יחושבו תוך שימוש בממוצע המשוקלל של מספר המניות הרגילות שנקבע בהתאם לתקן זה. סכומי הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה, המתייחסים לרכיב כזה, יוצגו בביאורים וינתן להם גילוי באותה מידה של הבלטה. ישות תציין את הבסיס שלפיו נקבע המונה (נקבעו המונים), כולל אם הסכומים למניה הם לפני מס או אחרי מס. אם נעשה שימוש ברכיב של הדוח על הרווח הכולל, שאינו מדווח כסעיף בדוח על הרווח הכולל, תסופק התאמה בין הרכיב שנעשה בו שימוש לבין סעיף אשר מדווח בדוח על הרווח הכולל.

73א. סעיף 73 חל גם על ישות אשר נותנת גילוי, נוסף על הרווח הבסיסי למניה ועל הרווח המדולל למניה, לסכומים למניה תוך שימוש בפריט מדווח של הרווח או הפסד שאינו נדרש על ידי תקן זה.

73ב-73ג. [סעיפים אלה מתייחסים לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינם נכללים במהדורה זו.][§]

מועד תחילה

74. ישות תיישם תקן זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מומלץ. אם ישות מיישמת תקן זה לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

74א. תקן חשבונאות בינלאומי 1 (כפי שעודכן בשנת 2007) תיקן את המינוח המשמש בכל תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. נוסף על כך, הוא הוסיף את סעיפים 4, 67א, 68א ו-73א. ישות תיישם תיקונים אלה

[§] סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1 (מעודכן 2007) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

74.ב. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 4, 40 ו-11. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 11.

74.ג. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיפים 8, 47 ו-2. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.

74.ד. הצגה של פריטים של רווח כולל אחר (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיפים 4, 67, 68 ו-73. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.

74.ה. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיף 34. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

74.ו. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.][§]

ביטול פרסומים אחרים

75. תקן זה מחליף את תקן חשבונאות בינלאומי 33 רווח למניה (פורסם בשנת 1997).

76. תקן זה מחליף את פרשנות הוועדה המתמדת לפרשנויות מספר 24 רווח למניה – מכשירים פיננסיים וחוזים אחרים הניתנים לסילוק במניות.

[§] סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

נספח א הנחיות יישום

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מהתקן.

רווח או הפסד המיוחס לחברה האם

1א. לצורך חישוב רווח למניה המבוסס על הדוחות הכספיים המאוחדים, רווח או הפסד המיוחס לחברה האם הוא הרווח או הפסד של הישות המאוחדת לאחר תיאומו בגין זכויות שאינן מקנות שליטה.

הנפקות של זכויות

2א. הנפקת מניות רגילות במועד המימוש או ההמרה של מניות רגילות פוטנציאליות אינה גורמת בדרך כלל למרכיב הטבה. זאת מאחר שמניות רגילות פוטנציאליות מונפקות, בדרך כלל, תמורת שווי הוגן, דבר הגורם לשינוי יחסי במשאבים הזמינים לישות. אולם, בהנפקת זכויות, לעיתים קרובות מחיר המימוש נמוך מהשווי ההוגן של המניות. לפיכך, כאמור בסעיף 27(ב), הנפקת זכויות כזו כוללת מרכיב הטבה. אם הנפקת זכויות מוצעת לכל בעלי המניות הקיימים, מספר המניות הרגילות שישמש בחישוב הרווח הבסיסי למניה והרווח המדולל למניה לכל התקופות לפני הנפקת הזכויות הוא מספר המניות הרגילות הקיימות במחזור לפני ההנפקה, מוכפל במקדם הבא:

שווי הוגן למניה מייד לפני מימוש הזכויות

שווי הוגן תיאורטי למניה לאחר מימוש הזכויות

השווי ההוגן התיאורטי למניה לאחר מימוש הזכויות מחושב באמצעות הוספת השווי ההוגן המצרפי של המניות מייד לפני מימוש הזכויות לתקבולים ממימוש הזכויות, וחלוקה במספר המניות הקיימות במחזור לאחר מימוש הזכויות. במקרים שבהם הזכויות ייסחרו בציבור בנפרד מהמניות לפני מועד המימוש, השווי ההוגן נמדד בעת סגירת המסחר ביום האחרון שבו המניות נסחרו יחד עם הזכויות.

מספר בקרה

3א. כדי להדגים את יישום הרעיון של מספר בקרה, המתואר בסעיפים 42 ו-43, יש להניח כי לישות רווח מפעילויות נמשכות המיוחס לחברה האם בסך 4,800 ש"ח,¹ הפסד מפעילויות שהופסקו המיוחס לחברה האם בסך (7,200 ש"ח), הפסד המיוחס לחברה האם בסך (2,400 ש"ח)

¹ בהנחיות אלה, סכומים כספיים נקובים בשקלים חדשים (ש"ח).

ו-2000 מניות רגילות קיימות במחזור ו-400 מניות רגילות פוטנציאליות קיימות במחזור. הרווח (ההפסד) הבסיסי למניה של הישות הוא 2.40 ש"ח מפעילויות נמשכות, (3.60 ש"ח) מפעילויות שהופסקו ו-(1.20 ש"ח) מההפסד. 400 המניות הרגילות הפוטנציאליות נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה מאחר שהרווח למניה מפעילויות נמשכות בסך 2.00 ש"ח הנובע מכך הוא מדולל, בהנחה של-400 המניות הרגילות הפוטנציאליות האלה אין השפעה על הרווח או הפסד. מאחר שהרווח מפעילויות נמשכות המיוחס לחברה האם הוא מספר הבקרה, הישות כוללת את 400 המניות הרגילות הפוטנציאליות האלה גם בחישוב סכומי הרווח למניה האחרים, אף על פי שסכומי הרווח למניה הנובעים מכך הם אנטי-מדללים ביחס לסכומי הרווח הבסיסי למניה המקבילים, כלומר ההפסד למניה הוא נמוך יותר [הפסד למניה מפעילויות שהופסקו בסך (3.00 ש"ח) והפסד למניה בסך (1.00 ש"ח)].

מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות

4א. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות, שהונח כי הונפקו, מחושב על בסיס מחיר השוק הממוצע של המניות הרגילות במהלך התקופה. באופן תיאורטי, ניתן לכלול כל עסקה בשוק במניות הרגילות של הישות בקביעת מחיר השוק הממוצע. אולם, מסיבות מעשיות, ממוצע פשוט של מחירים שבועיים או חודשיים הוא בדרך כלל מספק.

5א. בדרך כלל, מחירי סגירה בשוק הם מספיקים לחישוב מחיר השוק הממוצע. אולם, כאשר יש תנודתיות גדולה במחירים, ממוצע של המחיר הגבוה ושל המחיר הנמוך, בדרך כלל, מספק מחיר מייצג יותר. השיטה שנעשה בה שימוש כדי לחשב את מחיר השוק הממוצע משמשת באופן עקבי, אלא אם כן היא אינה מייצגת עוד כתוצאה מתנאים שהשתנו. לדוגמה, ישות אשר משתמשת במשך מספר שנים, שבהן המחירים יציבים יחסית, במחירי סגירה בשוק כדי לחשב את מחיר השוק הממוצע, עשויה לשנות לממוצע של מחירים גבוהים ושל מחירים נמוכים, אם מתחילה תנודתיות גבוהה במחירים ומחירי הסגירה בשוק אינם מספקים עוד מחיר ממוצע מייצג.

אופציות, כתבי אופציה ומכשירים המקבילים להם

6א. לגבי אופציות או כתבי אופציה לרכישת מכשירים הניתנים להמרה, יש להניח כי הם מומשו כדי לרכוש את המכשירים הניתנים להמרה, כאשר המחירים הממוצעים הן של המכשירים הניתנים להמרה והן של המניות הרגילות, שיתקבלו בעת ההמרה, גבוהים ממחיר המימוש של האופציות או של כתבי האופציה. אולם, אין להניח מימוש, אלא אם כן גם הונחה המרה של מכשירים דומים הניתנים להמרה הקיימים במחזור, אם אלה קיימים.

7א. אופציות או כתבי אופציה עשויים להתיר או לדרוש תשלום מלא או חלקי של מחיר המימוש באמצעות מכשירי חוב או מכשירים אחרים של הישות (או של החברה האם שלה או של חברה בת שלה). בחישוב הרווח המדולל למניה, לאופציות או לכתבי אופציה אלה יש השפעה מדללת אם (א) מחיר השוק הממוצע לתקופה של המניות הרגילות המתייחסות עולה על מחיר המימוש או (ב) מחיר המכירה של המכשיר שישמש לתשלום נמוך מהסכום שיוחס למכשיר לפי הסכם האופציה או כתב האופציה והניכיון הנובע מכך מבסס מחיר מימוש אפקטיבי שהוא נמוך ממחיר השוק של המניות הרגילות שיתקבלו בעת המימוש. בחישוב הרווח המדולל למניה, יש להניח כי אופציות או כתבי אופציה אלה מומשו וכן כי מכשירי החוב או המכשירים האחרים שימשו לתשלום. אם מימוש במזומן עדיף יותר למחזיק באופציה או בכתב האופציה והחווה מתיר מימוש במזומן, יש להניח מימוש במזומן. ריבית (נטו ממס) על מכשיר חוב כלשהו, שהונח כי ישמש לתשלום, מתווספת חזרה כתיאום למונה.

8א. טיפול דומה יינקט לגבי מניות בכורה שיש להן תנאים דומים או לגבי מכשירים אחרים שיש להם אפשרויות המרה אשר מתירות למשקיע לשלם מזומן כדי לקבל יחס המרה מיטיב.

9א. התנאים של אופציות מסוימות או של כתבי אופציה מסוימים עשויים לדרוש שימוש בתקבולים מהמימוש של מכשירים אלה כדי לפרוע חוב או מכשירים אחרים של הישות (או של החברה האם או של חברה בת שלה). בחישוב הרווח המדולל למניה, יש להניח כי אופציות או כתבי אופציה אלה מומשו וכי התקבולים שימשו לרכישת החוב במחיר השוק הממוצע שלו ולא לרכישת מניות רגילות. אולם, עודף התקבולים, תחת הנחת המימוש, על הסכום שהונח כי שימש לרכישת החוב מובא בחשבון (כלומר, יש להניח שימש לרכישה חזרה של מניות רגילות) בחישוב הרווח המדולל למניה. ריבית (נטו ממס) על מכשיר חוב כלשהו, שהונח כי נרכש, מתווספת חזרה כתיאום למונה.

אופציות מכר שנכתבו

10א. כדי להדגים את יישום סעיף 63, יש להניח כי לישות יש 120 אופציות מכר הקיימות במחזור שנכתבו על מניותיה הרגילות עם מחיר מימוש בסך 35 ש"ח. מחיר השוק הממוצע של מניותיה הרגילות לתקופה הוא 28 ש"ח. בחישוב הרווח המדולל למניה, הישות מניחה כי היא הנפיקה 150 מניות לפי 28 ש"ח למניה בתחילת התקופה כדי לעמוד במחויבות המכר שלה בסך 4,200 ש"ח. ההפרש בין 150 המניות הרגילות שהונפקו לבין 120 המניות הרגילות שהתקבלו מקיום אופציית המכר (30 מניות רגילות תוספתיות) מתווסף למכנה בחישוב הרווח המדולל למניה.

מכשירים של חברות בנות, של עסקאות משותפות או של חברות כלולות

11א. מניות רגילות פוטנציאליות של חברה בת, של עסקה משותפת או של חברה כלולה, הניתנות להמרה למניות רגילות של החברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה או למניות רגילות של החברה האם או של משקיעים בעלי שליטה משותפת או בעלי השפעה מהותית (החברה המדווחת) נכללות בחישוב הרווח המדולל למניה כדלהלן:

(א) מכשירים שהונפקו על ידי חברה בת, על ידי עסקה משותפת או על ידי חברה כלולה, אשר מאפשרים למחזיקים בהם לקבל מניות רגילות של החברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה, נכללים בחישוב נתוני הרווח המדולל למניה של החברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה. רווח למניה זה נכלל לאחר מכן בחישובי הרווח למניה של הישות המדווחת המבוססים על החזקות הישות המדווחת במכשירים של חברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה.

(ב) מכשירים של חברה בת, של עסקה משותפת או של חברה כלולה, אשר ניתנים להמרה למניות רגילות של הישות המדווחת, מובאים בחשבון כחלק מהמניות הרגילות הפוטנציאליות של הישות המדווחת לצורך חישוב הרווח המדולל למניה. בדומה לכך, אופציות או כתבי אופציה, שהונפקו על ידי חברה בת, על ידי עסקה משותפת או על ידי חברה כלולה כדי לרכוש מניות רגילות של הישות המדווחת, מובאים בחשבון כחלק מהמניות הרגילות הפוטנציאליות של הישות המדווחת בחישוב הרווח המדולל המאוחד למניה.

12א. לצורך קביעת ההשפעה על הרווח למניה של מכשירים שהונפקו על ידי ישות מדווחת אשר ניתנים להמרה למניות רגילות של חברה בת, של עסקה משותפת או של חברה כלולה, יש להניח המרה של המכשירים, והמונה (הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם) מותאם כנדרש בהתאם לסעיף 33. נוסף על תיאומים אלה, המונה מותאם בגין שינוי כלשהו ברווח או הפסד שנרשם על ידי החברה האם (כגון הכנסה מדיבידנדים או רווחים משיטת השווי המאזני) אשר מיוחס לגידול במספר המניות הרגילות של החברה הבת, של העסקה המשותפת או של החברה הכלולה, הקיימות במחזור כתוצאה מהנחת ההמרה. המכנה בחישוב הרווח המדולל למניה אינו מושפע, מאחר שמספר המניות הרגילות של הישות המדווחת הקיימות במחזור לא היה משתנה בהנחת ההמרה.

מכשירים הוניים משתתפים ושני סוגים של מניות רגילות

13א. ההון של ישויות אחדות כולל:

(א) מכשירים אשר משתתפים בדיבידנדים עם המניות הרגילות בהתאם לנוסחה שנקבעה מראש (לדוגמה, שתיים לאחת) עם, לעיתים, גבול עליון לשיעור ההשתתפות (לדוגמה, עד לסכום מוגדר למניה, אך לא יותר ממנו).

(ב) סוג של מניות רגילות עם שיעור דיבידנדים השונה מזה של סוג אחר של מניות רגילות, אך ללא זכויות קודמות או בכירות יותר.

14א. לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, יש להניח המרה של אותם מכשירים המתוארים בסעיף 13א אשר ניתנים להמרה למניות רגילות, אם ההשפעה מדללת. לגבי אותם מכשירים שאינם ניתנים להמרה לסוג כלשהו של מניות רגילות, הרווח או הפסד לתקופה מוקצה לסוגים השונים של המניות ושל המכשירים ההוניים המשתתפים בהתאם לזכויותיהם לדיבידנדים או בהתאם לזכויות אחרות להשתתפות ברווחים לא מחולקים. כדי לחשב את הרווח הבסיסי למניה ואת הרווח המדולל למניה:

(א) הרווח או הפסד המיוחס לבעלי המניות הרגילות של החברה האם מותאם (הורדת הרווח או הגדלת הפסד) בסכום הדיבידנדים שהוכרזו בתקופה לכל סוג של מניות ובסכום החוזי של דיבידנדים (או של ריבית על איגרות חוב משתתפות) אשר חובה לשלמו לתקופה (לדוגמה, דיבידנדים נצברים שלא שולמו).

(ב) הרווח או הפסד הנותר מוקצה למניות הרגילות ולמכשירים ההוניים המשתתפים לפי שיעור חלקו של כל מכשיר ברווח, כאילו חולק כל הרווח או הפסד לתקופה. סך הכול הרווח או הפסד המוקצה לכל סוג של מכשיר הוני נקבע על ידי סיכום הסכום שהוקצה בגין דיבידנדים והסכום שהוקצה בגין מאפיין השתתפות.

(ג) הסכום הכולל של הרווח או הפסד שהוקצה לכל סוג של מכשיר הוני מחולק במספר המכשירים הקיימים במחזור, שהרווח או הפסד מוקצה להם, כדי לקבוע את הרווח למניה לגבי המכשיר.

לצורך חישוב הרווח המדולל למניה, כל המניות הרגילות הפוטנציאליות, שהונח כי הונפקו, נכללות כמניות רגילות הקיימות במחזור.

מניות שבגינן שולמה תמורה חלקית

15א. במקרים שבהם מניות רגילות מונפקות, אך לא התקבלה בגינן תמורה מלאה, הן מטופלות בחישוב הרווח הבסיסי למניה כחלק ממניה רגילה במידה שהן זכאיות להשתתף בדיבידנדים במהלך התקופה ביחס למניה רגילה ששולמה תמורה מלאה בגינה.

16א. במידה שבה מניות שבגינן שולמה תמורה חלקית אינן זכאיות להשתתף בדיבידנדים במהלך התקופה, הן מטופלות כמכשיר דומה לכתבי אופציה או לאופציות בחישוב הרווח המדולל למניה. יש להניח כי היתרה שלא שולמה מייצגת תקבולים ששימשו לרכישת מניות רגילות. מספר המניות הרגילות הנכלל ברווח המדולל למניה הוא ההפרש בין מספר המניות שיונפקו לבין מספר המניות שהונח כי נרכשו.